

YÖNETİŞİM-RİSK-UYGUNLUK (YRU) YAKLAŞIMI AÇISINDAN İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN SORUMLULUKLARI VE İLİŞKİLİ TARAFLARA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Dr. Ahmet ONAY*

Makale Gönderim Tarihi : 18/09/2019 / Kabul Tarihi : 26/11/2019

ÖZ

İç denetim, modern dünyada bir meslek olarak kabul görmeye başladığı ilk yıllardan bu yana, faaliyetlerinin kapsamını iş dünyasının ihtiyaçlarına göre belirli aralıklarla güncellemiştir. Yönetişim, risk yönetimi ve uygunluk iç denetim mesleğinin odak noktasında yer alan faaliyetlerdir. İşletmenin başarısını doğrudan etkileyen bu üç kavram birlikte, Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) kısaltmasıyla ifade edilir. YRU kısaltması, ifade ettiği işletme faaliyetlerinin bütüncül bir bakış açısıyla ele alınması gerektiğini savunan teknoloji tabanlı bir yaklaşıma evrilmiştir. İşletme yönetimlerinin en büyük destekçisi konumuna yerleşen iç denetim fonksiyonu, YRU yaklaşımının geliştirilmesi ve benimsenmesi için mesleğin sınırlarını genişletmek zorundadır. Araştırmanın amacı iç denetim faaliyetinin yönetişim, risk, uygunluk ve teknoloji açısından kapsamının hangi düzeyde olması gerektiğini belirlemek ve iç denetim sorumluluklarının, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde, iç denetçiler tarafından uygulamada ne denli üstlenildiğini ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın amaçları doğrultusunda, iç denetimin sorumluluklarına yönelik 247 iç denetçiden oluşan örneklem grubunun görüşleri, KGK yetki belgesine sahip 96 bağımsız denetçi ve şirketlerinin hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören 72 işletme yöneticisinden oluşturulan örneklem grubunun görüşleriyle karşılaştırılmıştır. Ayrıca görüşler arası farklılıklar, olması gereken durum ve uygulamadaki durum açısından da incelenmiştir. Görüşler arasındaki farklılıklar t testleriyle analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda örneklem gruplarının görüşleri arasında ve olması gereken durum ile uygulamaya yönelik görüşler arasında dikkat çekici farklılıklar belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yönetişim, Risk Yönetimi, Uygunluk, YRU, İç Denetim.

JEL Sınıflandırması: G32, G34, M42

* Eskişehir Teknik Üniversitesi, UMYO, ahmet_onay@eskisehir.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1182-6003

RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDIT FUNCTION IN TERMS OF GOVERNANCE-RISK-COMPLIANCE (GRC) APPROACH AND A RESEARCH ON RELATED PARTIES**ABSTRACT**

Internal auditing has periodically updated the scope of its activities according to the needs of the business world since the first years of its acceptance as a profession in the modern world. Governance, risk management and compliance are the focus of the internal audit profession. These three concepts, which directly affect the success of the enterprise, are expressed by the abbreviation of Governance-Risk-Compliance (GRC). The acronym GRC has evolved into a technology-based approach that advocates that the business activities it refers to should be handled from a holistic perspective. The internal audit function, which has become the biggest supporter of business management, has to expand the boundaries of the profession in order to develop and adopt the GRC approach. The aim of the research is to determine the level of coverage of the internal audit activity in terms of governance, risk, compliance and technology. In addition, the internal audit responsibilities in business operations in Turkey, how practice is to investigate whether undertaken by internal auditors.

For the purposes of the research, the opinions of the sample group consisting of 247 internal auditors regarding the responsibilities of the internal audit were compared with those of 96 sample external auditors and 72 business executives whose shares of companies are traded on Istanbul Stock Exchange. In addition, differences between opinions were examined in terms of the situation that should be and the situation in practice. Differences between the opinions were analyzed by t tests. As a result of the research, remarkable differences were determined between the opinions of the sample groups and between the opinions that should be and the opinions about the practice.

Keywords: Governance, Risk Management, Compliance, GRC, Internal Audit.

JEL Classification: G32, G34, M42

1. GİRİŞ

İç denetim bir meslek olarak kabul görmeye başladığından bu yana, dünyada yaşanan değişimlere kayıtsız kalmamış ve faaliyetlerinin kapsamını sürekli güncellemiştir. Son 20 yıllık dönemde, iç denetim fonksiyonunun kapsamı, yönetim kuruluna ve üst yönetime danışmanlık yapılması, yeni işletme yaklaşımlarının anlaşılması ve işletmeye tanıtılması, teknolojik araçların kurulumu ve kullanımına kadar uzanmıştır. Meslek, iş dünyasını etkileyen gelişmeler ölçüsünde kendini sürekli güncellemek ve hazır tutmak zorundadır. Özellikle yönetim, kurumsal risk yönetimi, kurumsal sosyal sorumluluk gibi işletme dünyasını etkileyen yaklaşımlar ve sürekli olarak gelişme gösteren yeni teknolojiler, mesleğin kapsamını genişletmiş, işletmelerde iç denetçilerin yeni roller ve sorumluluklar üstlenmesine yol açmıştır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA); iç denetimin tanımını, standartlarını ve mesleğin kapsamını iş dünyasını etkileyen paradigma değişimlerine, bilimsel ve teknolojik gelişmelere ve işletme paydaşlarının iç denetim fonksiyonundan dönemin ihtiyaçları doğrultusundaki beklentilerine göre yeniden gözden geçirmektedir. 1950’li yıllardan sonra mesleğin kapsamı, yaklaşık olarak 10 yıllık periyodlar halinde yeniden güncellenmiştir. IIA, ihtiyaç gördüğü dönemlerde hazırladığı iç denetimin sorumlulukları raporuyla ve iç denetim tanımında ve mesleki standartlarında yaptığı değişikliklerle, mesleğin kapsamını yeniden belirlemiş ve meslek mensuplarını yönlendirmiştir.

Güncel iç denetim tanımına ve uluslararası nitelik ve performans standartlarına bakıldığında, mesleğin odağında risk yönetimi ve yönetim faaliyetlerinin yer aldığı anlaşılır. Günümüz işletme çevresinde bilgi teknolojileri ortamında yürütülen risk yönetiminin ve yönetişimin geliştirilmesi amacıyla iç denetçinin bilgi teknolojilerine (BT) nasıl yaklaşacağı, BT konusunda ne kadar sorumluluk üstleneceği ve gerekli gördüğünde BT’nin geliştirilmesine ne kadar katkı sunacağı konusundaki yönlendirmeler, mesleki standartlarda ve IIA’nın yayınlarında yoğun şekilde ele alınan konular arasındadır.

Diğer taraftan özellikle küresel muhasebe skandalları sonrası dönemde sayıları giderek artan yasal düzenlemeler, gümrük düzenlemeleri, küresel ticari işbirlikleri ve anlaşmalardan oluşan dış düzenlemeler ve işletmelerin kendi politikalarının uygulanması için gerekli görülen iç düzenlemeler, risk yönetiminde ve etkin yönetişimin geliştirilmesinde işletmelerin karşısına uygunluk problemleri olarak çıkmaktadır. Uygunluk, günümüz işletme çevresinde en önemli risk faktörleri arasında görülmektedir ve iç kontrolün düzenlenmesinde dikkate alınması gereken bir unsurdur. Özellikle son yıllarda uygunluk, iç denetçilerin yoğun mesai harcadığı faaliyetlerin başında gelmektedir.

Son dönemde yönetim, risk yönetimi ve uygunluğun bir arada düşünülmesini savunan paradigma, YRU (GRC- Governance-Risk-Compliance) kısaltmasıyla ifade edilen yeni bir yönetim yaklaşımı olarak ortaya çıkmıştır. YRU yaklaşımı; strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanların düzenlenmesiyle işletmenin doğru hareket etmesini ve risk yaklaşımı, iç politikalar ve dış düzenlemeler ile uyumlu olmasını sağlayan bütüncül bir yaklaşımdır.

İç denetçi, denetimlerinde tüm işletme paydaşlarının haklarını eşit seviyede göz önünde bulundurmalı ve bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık meslek mensuplarının sorumluluklarını tarafsızca üstlenmelerini sağlar. İç denetçilere sağladığı faydaların yanı sıra YRU yaklaşımının getirdiği yeni görev ve sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi, mesleğin gerektiği gibi yürütülmesi açısından büyük önem taşır. Mesleki faaliyetlerinde üstlenilmesi gereken bir görevin reddedilmesi veya üstlenilmemesi gereken bir görevin kabul edilmesi, iç denetim faaliyetlerinde başarısız olunmasına ya da iç denetçinin bağımsızlığının zarar görmesine sebep olacaktır.

Araştırmanın problemi, iç denetimin YRU yaklaşımı kapsamında sorumluluk sınırının belirlenmesidir. İç denetim sürecinde hizmet sunan iç denetçilerin, hizmet alan tarafların başında gelen işletme üst yöneticilerinin ve bağımsız denetim sürecinde iç denetçilerle yakın mesai harcayan ve iç denetçilerin geliştirilmesi için çaba harcadığı iç kontrolü mesleki faaliyetleri gereğince değerleyen bağımsız denetçilerin görüşleri, iç denetimin YRU sorumluluklarının belirlenmesi açısından önem taşır. Bu bağlamda “İç denetçilerin, işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin iç denetimin YRU yaklaşımı kapsamındaki sorumlulukları ile ilgili görüşleri nelerdir?” çalışmada cevabı aranan ana problem sorusudur.

İç denetimin YRU sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla iç denetçilerin yanı sıra iç denetçilerin güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin tarafı olan üst yöneticiler ile bağımsız denetim sürecinde denetimin kapsamını ve denetim riskini belirlemek amacıyla işletmenin iç kontrolünü değerlendiren ve gerekli gördüğü alanlarda iç denetçilerle işbirliği yapan bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. İç denetim mesleğinin YRU yaklaşımına ilişkin sınırlarının belirlenmesi, iç denetçilerin YRU yaklaşımı ile ilgili farkındalığının artırılmasını sağlayacaktır. Ayrıca işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin söz konusu sorumluluklara ilişkin beklenti ve görüşleri elde edilerek, iç denetim faaliyetlerine yön verilmesinin sağlanması çalışmanın amaçlarındandır.

Çalışmanın sonraki bölümünde kavramsal çerçeve ele alınmıştır. Daha sonraki bölümlerde sırasıyla; araştırmanın yöntemine, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesine ve son olarak sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

2. İÇ DENETİMİN SORUMLULUKLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Ekonomik sistemde ve işletme dünyasında tarihsel süreçte ortaya çıkan dönüşüm, günümüzde işletmeler açısından birçok gerekliliğin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. İşletmeleri yakından etkileyen bu gereklilikler üç temel konu etrafında gelişmektedir. (1) Günümüz işletme çevresi birçok ulusal ve uluslararası düzenlemeyle örülüdür ve işletmeler bu ortamda faaliyetlerini yürütebilmek için bunlara uyum sağlamak zorundadır. Bu zorunluluk ancak iyi bir uygunluk yönetimiyle başarılabilir. (2) Küreselleşme sonrasında ekonomik sınırların ortadan kalktığı ve dünyadaki işletmelerin birbiriyle rekabet etmek zorunda kaldığı ekonomik sistem, birçok riski bünyesinde barındırmaktadır. İşletmeler ancak etkili risk yönetimiyle bu riskleri önceden saptayabilecek ve yönetebileceklerdir. (3) İşletmelerin değişen sahiplik yapısı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan sermaye şirketleri, işletme yöneticiliğinin sahiplerin ve diğer paydaşların haklarını koruyacak şekilde geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Artık işletme yöneticileri, tüm çıkar sahiplerinin haklarını korumayı amaçlayan kurumsal yönetimi benimsemek zorundadır.

Söz konusu yeni ihtiyaçlara cevap verebilmek için uygunluk, risk yönetimi ve kurumsal yönetim kavramları tarihsel süreçte birbirinden bağımsız olarak gelişme göstermiş ve işletmeler, bu kavramlara ve geliştirilen standartlara uygun olarak yönetilmeye başlamıştır. Günümüz işletme çevresinde artık bu kavramların bir arada düşünülmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Çünkü bu kavramlar, birbirini etkileyen sorunları ele almakta ve çözüm üretmeye çalışmaktadır. Sayıları giderek artan ve sürekli revize edilen düzenlemeler sadece uygunluk açısından önemli değildir, aynı zamanda risk yönetimi de bu düzenlemelere bir an önce uyum gösterilmesi için çalışır ve bu düzenlemeleri bir risk faktörü olarak saptar. Benzer şekilde kurumsal yönetim, işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip, uygun seviyede tutulması amacıyla kurumsal risk çerçevesinin geliştirilmesi gerektiğini savunur. Hem küresel hem yerel ekonomik sistemi etkileyen risk unsurları; devletlerin, düzenleyici kurumların ve işletmelerin uyum sağlanması gereken yeni düzenleme ve politikalar geliştirmesinin birincil sebebidir. İşletmelerin etkin yönetişiminin bir gereği olarak risk faktörlerinin doğurduğu yeni dış düzenlemelere ve iç politikalara uyum sağlaması, ancak farklı risk türlerinin kurumsal risk yönetimi aracılığıyla kontrol altında tutulmasına ve uygunluk yönetimiyle uyumun sınırlarının açıkça belirlenmesine bağlıdır.

Büyük ölçekli şirket sahtekârlıkları ve iflaslar, yakın geçmişte gerçekleşen küresel finansal krizler, çevre felaketleri, sayıları giderek artan yasal düzenlemelerin getirdiği zorunluluklar, kurumsal itibar riskinin

daha etkili yönetilmesi ihtiyacı ve paydaşlar tarafından hesap verebilirliğin kapsamının genişletilmesinin talep edilmesi yönetim, risk yönetimi ve uygunluk ile ilgili işletme sorunlarının çözümünde kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşım olan YRU kavramının ileri sürülmesine yol açmıştır (Hardy & Leonard, 2011, s. 2).

İşletmenin başarısını doğrudan etkileyen bu üç kavramın birlikte ele alınması fikri, Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) kısaltmasıyla ifade edilir. Bu kısaltma bu üç alanın birbiriyle bağlantılı olarak, bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerektiğini savunan bir yönetim yaklaşımını yansıtır. Son on yıllık süreçte ortaya çıkan ve giderek gelişme gösteren bu yaklaşıma; denetim-danışmanlık firmaları, akademisyenler ve teknoloji satıcıları kayıtsız kalmamıştır. Akademisyenler ve danışmanlık firmaları tarafından, YRU yaklaşımının işletmelerde daha iyi uygulanabilmesi için modeller ve çerçeveler geliştirilmiş ve teknoloji satıcıları tarafından, işletmelerin bilgi teknolojileri altyapılarının bu yaklaşıma uyum sağlaması için YRU yazılımları geliştirilmiştir.

YRU konusunda ilk bilimsel tanım 2010 yılında Racz vd. tarafından yapılmıştır. Racz vd. (2010) yaptıkları çalışmada literatür incelemesi ve çevrimiçi uzman anketi aracılığıyla kapsamlı bir YRU tanımı türetmiştir: YRU; strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanların düzenlenmesiyle işletmenin etik olarak doğru hareket etmesini ve risk yaklaşımı, iç politikalar ve dış düzenlemeler ile uyumlu olmasını sağlayan, böylece etkinliği ve verimliliği geliştiren işletme çapında yönetim, risk yönetimi ve uygunluğu sağlamayı amaçlayan bütünlük, bütüncül bir yaklaşımdır.

İşletme yönetimlerine ve çalışanlarına, YRU yaklaşımı hakkında eğitim ve sertifikasyon hizmetleri yürüten Açık Uygunluk Etik Grubunun (OCEG, 2015) tanımına göre; YRU bir organizasyonun dürüstlikle hareket ederken (uygunluk) ve belirsizliği ortadan kaldırırken (risk yönetimi) amaçlarına güvenilir bir biçimde ulaşmasına olanak tanıyan (yönetişim) yeteneklerin bütünlük olarak bir araya getirilmesidir. YRU yönetim, güvence, performans yönetimi, risk ve uygunluğu kapsar (<http://www.oceg.org/grc-glossary/>). Kurucu üyeleri arasında SAP, Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, Microsoft ve Dell gibi işletmeler bulunan kar amacı gütmeyen bir düşünce kuruluşu olan OCEG tarafından sunulan tanım, nispeten kısa bir zaman periyodunda araştırmalarda ve pratikte önemli bir referans noktası haline gelmiştir (OCEG, 2016).

YRU yönetim, risk yönetimi ve uygunluk için kullanılan bir şemsiye kavramdan çok daha fazlasıdır (Racz vd., 2010, s. 110). YRU kısaltması bütünlük bir kavram olarak yönetim, risk ve uygunluğu ifade eder ve yıllık denetimin düzenlenmesinden, iç kontrolü sürekli izleme yordamlarının kurulmasına; işletme süreçlerinde rollerin ve sorumlulukların belirlenmesinden, veri analitiği yordamlarının geliştirilmesine kadar farklı işletme faaliyetlerini kapsar (Papazafeiropoulou ve Spanaki, 2015, s. 1).

YRU süreçleri; strateji geliştirme, performans yönetimi, risk yönetimi ve finansal raporlamadan iç kontrol ve bilgi teknolojisi güvenliğine kadar yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumlu olduğu birçok faaliyeti kapsar. Kısaca YRU bir denetim işinde incelenmesi gereken her şeydir. OCEG'e göre karakteristik bir YRU sisteminde bulunan fonksiyon ve süreçler şunlardır (Marks, 2010, s. 25): Yönetişim, Strateji ve İşletme Performans Yönetimi, Risk Yönetimi, Uygunluk, İç Kontrol, Kurumsal Güvenlik, Hukuk, Bilgi Teknolojisi, İşletme Etiği, Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kalite Yönetimi, Beşeri

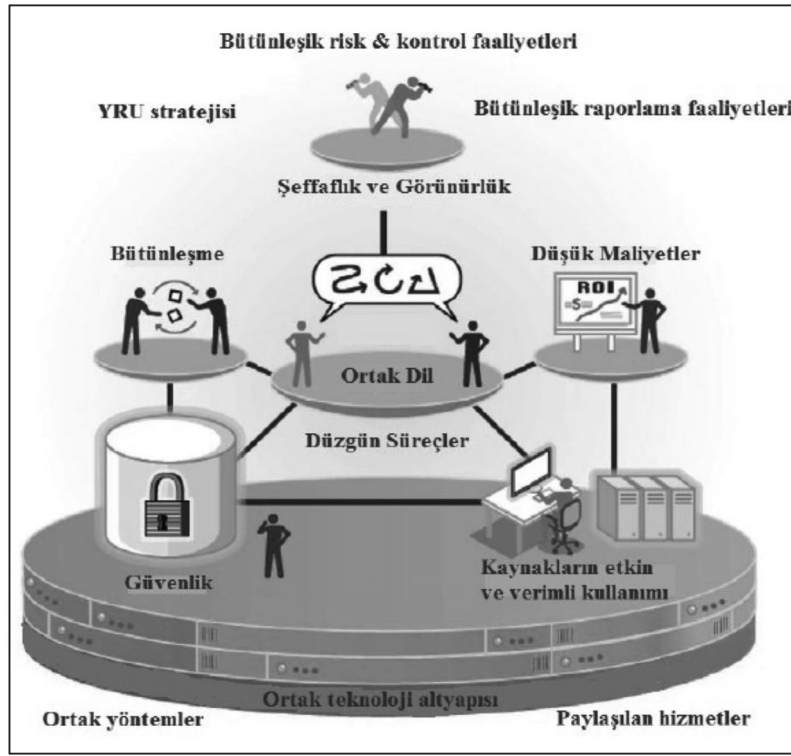
Sermaye ve Kültür, Denetim ve Güvence, Finans. YRU yaklaşımı ile doğrudan ilişkili olan işletme unsurları şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: YRU Yaklaşımının Doğrudan İlişkili Olduğu Unsurlar

İç politikalar, yasal düzenlemeler ve riskler gibi YRU ihtiyaçlarını daha iyi giderebilmek için, işletmede etkinliği ve verimliliği arttıran bütüncül bir bakış açısı gereklidir. Bu bakış açısına, YRU fonksiyonlarının tamamında ortak olan risk değerlendirme gibi belirli faaliyetleri ve birlikte daha iyi ve uyumlu çalışabilen risk ve kontrol fonksiyonlarını bütünleştirerek ulaşılabılır. Ayrıca bu bakış açısı bilgi, veri ve teknolojiyi daha iyi paylaşarak ve işletme içinde işbirliği kültürünü yayarak genişletilebilir. Nihai amaç, YRU alanındaki ortak süreçleri ve faaliyetleri belirlemek, bütünleştirmek ve optimize etmektir (Vicente vd., 2012, s. 1-2).

YRU yaklaşımının amacı işletmedeki birçok yönetim, risk ve uygunluk sürecine sürdürülebilirlik, tutarlılık, verimlilik ve şeffaflık sağlamaktır. Bu amaca YRU ile ilgili sorumluluğu olan roller arasında işbirliği sağlanarak ve ortak bir çerçeveden ve teknoloji altyapısından faydalanılarak ulaşılabılır. Ayrıca YRU, merkezden denetlenebilen bütüncül bir örgütsel yapıyla hareket etmeli, fakat hesap verebilirlik uygun örgütsel seviyelere dağıtılmalıdır (McClean & Rasmussen, 2007, s. 2). İşletmeler yönetim, risk ve uygunluk süreçlerinin bütünleştirilmesine destek sağlamak için ortak bilgi, süreçler ve sistemlerden bütüncül bir stratejiye sahip olarak faydalanabilirler. McClean & Rasmussen (2007) YRU’yu riski belirlemek, izlemek ve risk seviyesini kontrol etmek amacıyla kullanılan yeni bir yönetim platformu olarak isimlendirmiştir. İşletme YRU stratejisine sahip olmadığında, artan riskler ve karmaşıklık karşısında daha kırılgan bir durumdadır. İşletmenin özellikle risk yönetimi, iç denetim, uygunluk ve iç kontrol gibi fonksiyonlarında YRU yaklaşımının sağladığı bütünleşme Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil: YRU Yaklaşımının Sağladığı Bütünleşme

Kaynak: Open Compliance and Ethics Group (OCEG). (2018). Principled Performance Playbook: Controls Performance Verification. Scottsdale, Arizona: OCEG.

Daha bütünleşik ve birbirine bağlı bir yaklaşımın gerekliliği çok açıktır. Bu yaklaşım, bilgi paylaşımında işbirliğinin tesis edilmesini sağlar. Bu görüş, sadece kapsamlı bir veri tabanı ya da depo oluşturmak için uğraşmayı değil; birimler arasında daha fazla ve daha iyi iletişimin sağlanmasını da savunur. Uygun bir teknoloji altyapısı, farklı örgütsel bölümler arasında iletişimin geliştirilmesi için faydalı olabilir; fakat her şeyin daha düzenli işlemesi bütüncül bir düşünce yapısına bağlıdır. YRU yaklaşımının getirdiği bütünleşik yapı, işletme içinde bilginin tutarlı bir görünümünün elde edilmesini sağlar ve ayrı risk ve kontrol birimlerinin birbirini tekrar eden gereksiz işlemleri yüzünden kaynakların verimsiz kullanılmasını önler (Shaim vd., 2014, s. 7).

YRU yaklaşımı, üst yönetime ve yönetim kuruluna karar süreçlerinde gereken özellikle işletme içi raporların ilgili tüm fonksiyonların eşgüdümü ve işbirliğiyle hazırlanması gerektiğini ve böylece karar süreçlerinde önemli bilginin dikkate alınmasını engelleyen bir rapor karmaşası yaşanmaması gerektiğini savunur. YRU yazılımları, Yönetim Bilişim Sisteminde mevcut ERP gibi diğer yazılımlardan ihtiyaç duyulan verinin elde edilmesini ve sorumluluk sınırlarının belirlenerek, raporların fiziksel olarak bir araya gelinmesi bile, sorumluluk sınırlarına uygun işbirliği ve eşgüdümle hazırlanmasını sağlayan teknolojik altyapıyı sunar. YRU yazılımlarının sağladığı bütünleşik raporlama altyapısı, özellikle farklı modüller-

den ve işletme fonksiyonlarından bilgi elde edilmesini gerektiren ve finansal olmayan bilgiyi finansal bilgiyle bir araya getiren sürdürülebilirlik raporlarının ve entegre raporların çok daha hızlı, kolay ve düşük maliyetle hazırlanmasını sağlar.

YRU yaklaşımı ortak çerçeve, ortak terminoloji ve bütüncül bakış açısıyla, işletmenin farklı fonksiyonlarını etkileyen tehditlere karşı çeşitli risk faktörlerinin etkisini ölçümleyen bütüncül risk bilgisinin elde edilmesini sağlar. YRU yazılımları, dış ve iç şartlara göre üst yönetimin tasarrufunda olan, işletmenin kendi politika ve stratejilerinden kaynaklanan gönüllü sınırların ve sürekli değişen ekonomik konjonktürden ya da işletmenin uymakla mükellef olduğu dış düzenlemelerden kaynaklanan zorunlu sınırların izlenmesini sağlar. YRU yazılımları, ortak bir çerçeveye bağlı kalınarak, geleneksel kontrol taksonomisinin ötesinde daha proaktif bir anlayışla geliştirilen kontrollerin, BT ortamında uygulanmasını sağlayan teknolojilerin kullanılabilmesine imkân verir.

Hızla değişen ve karmaşıklığı giderek artan zorunlu ya da zorunlu olmayan düzenlemelerle dolu işletme çevresi, öncelikli olarak faaliyetler üzerinde önlem almaya odaklanan iç denetimin rolünü, sadece raporlama problemlerinin çözülmesine değil, aynı zamanda işletme performansının geliştirilmesine destek sağlama konusunda önemli bir etkiye sahip olan proaktif bir role dönüştürmüştür. Tartışmasız bir şekilde, günümüzün iç denetim fonksiyonu risk yönetimi, uygunluk, kontrol ve yönetim (YRU) süreçlerinin performans verimliliğinin yanında bunların birbirleriyle uyumuyla da ilgilenmelidir (Jefferson Wells, 2009, s. 2).

İç denetçiler, YRU hakkında güvence ve danışmanlık yapma konusunda en doğru taraftır. Çünkü iç denetim işletme çapında devam eden bir YRU programının geliştirilmesi ve başarılı bir şekilde düzenlenmesi açısından temel rolü üstlenen benzersiz bir pozisyona sahiptir (Mahzan & Yan, 2014, s. 156). Her şeyin ötesinde iç denetim fonksiyonu; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında üst yönetime ve yönetim kuruluna bağımsız bir değerlendirme sağlamak için gereken teknik yeterliliğe ve kurumsal bilgiye sahip olmalıdır. Dünya klasındaki bir iç denetim birimi, sadece bilgi sağlamaktan çok daha fazlasını yapar. İşletmelerin karşılaştıkları zorlukları, kavramları ve trendleri tanıma konusunda yönetime destek sağlamak için gereken bilgiyi analiz etme, sentezleme ve yorumlamak ta görevleri arasındadır. Ayrıca yönetim, kontrol çevresinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve işletmenin kontrol çerçevesine uyum sağlaması konusunda iç denetime güvenir. İç denetim doğru bir YRU programının kurulması için çaba göstermelidir. İç denetim (Jefferson Wells, 2009, s. 2);

- YRU çerçevesi üzerinde önerilerde bulunur.
- İşletme çapında risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesine yardım eder.
- En iyi uygulama önerilerinde bulunur ve uygulamaya yardım eder.
- Sistem ve süreçler hakkında öneriler getirir.
- İç denetim planını, kurumsal risk yönetimiyle uyumlu hale getirir.
- Uygun yetenek transferini sağlar.

YRU yaklaşımının işletmede oturtulmasını sağlamak amacıyla geleneksel iç denetçilerin üzerlerindeki sorumluluğu gerektiği gibi yerine getirebilmeleri için bir takım bilgi ve becerileri öğrenmeye çalışmaları ve kendilerini bu girişime hazırlamaları gerekir. YRU girişimine liderlik etme konusunda iç denetçilerin kazanması gereken bilgi ve beceriler şöyle sıralanabilir (Adams vd., 2016, s. 19):

- YRU Yaklaşımını Stratejik Olarak Uygulamaya Geçirme Becerileri: Önemli değişiklikler içeren girişimler, değişim yönetimi konusunda yöneticilik becerileri ve deneyime sahip olunmasını gerektirir. YRU yaklaşımının uygulamaya geçirilmesi basit bir projenin uygulanmasından çok daha köklü bir değişimdir ve iç denetçiler bu değişimi anlayacak, uygulayacak ve işletme içinde uygulanmasını sağlayacak yöneticilik yeteneğini kazanmalıdırlar.
- Risk ve Kontrol Çerçevelerinin Anlaşılması: YRU yaklaşımı; kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, sürdürülebilirlik gibi alanlarda spesifik çerçevelerin kullanılmasına engel oluşturmaz hatta bunların kullanılması, YRU başarısını artırabilir. İç denetçiler, COSO çerçevesi hakkında bilgi sahibi olabilirler ancak birbirinden çok farklı alanlarda ve bazen de birbiriyle çelişen çerçeveler vardır. İç denetçiler uygulanması amaçlanan bu çerçeveleri keşfetmeli ve anlamalıdırlar.
- Sektöre Yönelik Uygunluk ve Kurumsal Yönetişim Gereklilikleri Konusunda Uzmanlaşma: İç denetim, kurumsal yönetimin köşe taşlarından birisidir ve uygunluk bir iç denetim türü olarak denetçilerin yoğun mesai harcadığı bir alandır. İç denetçiler, kendi faaliyet alanlarındaki işletme içi ve dışı uygunluk ve kurumsal yönetişim gereklilikleri konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar.
- YRU Teknoloji Bilgisi: YRU yazılımlarının sayısı giderek artmaktadır. Birçok iç denetim fonksiyonu kendi amaçlarına yönelik olarak denetim planlarını, çalışma kâğıtlarını ve programlarını otomasyon üzerine alarak teknolojiyi başarılı bir şekilde adapte etmektedirler. Diğer birçok teknolojinin yanında, özellikle sürekli denetimi sağlayan büyük veri, yapay zekâ, nesnelerin interneti ve robotik gibi teknolojiler anlaşılmalı ve YRU yaklaşımının bir parçası olarak kullanılmalıdır.

İşletme içinde risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim, uygunluk gibi farklı güvence sağlayıcıları çok sayıda rapor üretirler. Ancak çoğu zaman raporlardan elde edilmesi beklenen fayda, doğru tartışma ortamlarına ulaşmadan kaybedilir. Birçok işletmede güvence faaliyetleri arasında koordinasyonun olmadığı bir yaklaşım, birbiriyle kısmen örtüşen ya da birbirinin kopyası çok sayıda güvence çalışmasına ve bu sebeple güvence kaynaklarının verimsiz kullanılmasına ya da güvence boşluklarına yol açar. Diğer taraftan bunun önüne geçmek amacıyla riskler üzerinde aşırı kontrollerin uygulanması güvence yorgunluğuna sebep olur. Bu sorunlardan kaçınmanın makul çözümü, işletmenin maruz kaldığı temel risklere karşı güvence faaliyetlerini bütünleştirmeyi düşünmektir. Bu fikir bütünleşik güvence olarak ifade edilir (Sarens vd., 2012, s. 22).

Bütünleşik güvence; denetim, risk yönetimi ve diğer güvence fonksiyonları arasında gerekli olan işbirliği ve koordinasyonun nasıl sağlanacağı ve özellikle iç denetimin bu kapsamda bağımsızlığını koruması için nasıl hareket etmesi gerektiğinin sınırları hakkında öneriler getirir. YRU yaklaşımı ise, özellikle güvence fonksiyonlarını kapsayacak şekilde işletmenin risk ve kontrol faaliyetleri arasında koordinasyon ve işbirliği için çalışanların, stratejinin, iş süreçlerinin ve teknolojik altyapının uygun hale getirilmesini sağlar. YRU yaklaşımının geliştirilmesi ve BT ile desteklenmesi, işletmenin bütünleşik güvenceye ulaşmasının önündeki engelleri kaldırır.

YRU yaklaşımı risk yönetimi, denetim, uygunluk, iç kontrol gibi güvence faaliyetlerinde tüm güvence fonksiyonları ve çalışanları arasında tam bir koordinasyonun ve işbirliğinin sağlanması gerektiğini savunur. YRU yaklaşımına göre; işletmede stratejinin, süreçlerin, teknolojinin ve çalışanların uygun şekilde düzenlenmesiyle bütüncül bir bakış açısına ulaşılabilir. İşletme çalışanları arasında ortak hareket etme kültürünün ve ihtiyaç duyulan bütüncül görünümün elde edilmesi için çaba gösterilmesini savunan YRU yaklaşımı, güvence çalışanları arasında da aynı kültürün benimsenmesi, bütüncül görünümün elde edilmesi ve faaliyetlerde koordinasyonun sağlanması iddiasındadır. Böylece ortak paylaşılan güvence evreni oluşturulur ve güvence faaliyetlerinde gereksizliklerin ve boşlukların önüne geçilebilir yani bütünleşik güvence sağlanır. Bu bağlamda YRU yaklaşımı, bütünleşik güvence ile aynı amaçlara ulaşılmasını savunur.

IIA, anket ve görüşme tekniklerini kullanarak hazırladığı çalışma sonucunda, YRU uygulayıcılarına, ilgili taraflara ve diğer paydaşlara bir referans noktası sunabilmek amacıyla araştırma katılımcılarının üzerinde fikir birliği ettiği en iyi YRU yaklaşımı pratiklerini elde etmiştir. İyi pratiklere dayanarak, iç denetçiler ve diğer uygulayıcılar kendi görüşlerini geliştirebileceklerdir ve bütünleşik güvenceye ulaşılmasının önündeki engelleri ortadan kaldıracıdır. YRU yaklaşımının geliştirilmesi, sorumlulukların anlaşılması ve kapsamının belirlenmesi için yol gösteren iyi pratikler şunlardır (Man vd., 2010, s. 5):

- İç denetim biriminin, diğer risk ve kontrol birimlerinin görevleri ve pozisyonları üç hatlı savunma modeline göre belirlenir.
- İç denetim birimi YRU faaliyetlerini denetim komitesine ve yönetim kurulu başkanına raporlar.
- Denetim komitesinin YRU yaklaşımına ilişkin görevleri açıkça ifade edilir.
- Uluslararası organizasyonlarda bile risk ve kontrol birimleri yerel yasalara ve düzenlemelere uygun şekilde kurulur ve yerel iyi pratikler göz önünde bulundurulur.
- İç denetim biriminin performansı, bağımsız denetçiler ve bağımsız kalite araştırmacılarının hazırladığı veriler kullanılarak, denetim komitesi tarafından değerlendirilir.
- İç denetim birimi, işletme birimlerinde YRU süreçlerinin uygulanışından daha çok, bu süreçlerin sonuçları ve performansı üzerine odaklanır.
- İç denetim birimi, işletme içinde otomatik kontrol modellerinin ve sürekli denetimin uygulanmasına aktif şekilde destek olur.
- İç denetim birimi başkanı, eğer mümkünse, risk komiteleriyle toplantılar yapar.
- İç denetim biriminin risk değerlendirme açısından sorumluluğu sınırlıdır, ilke olarak, bu sorumluluk üç hatlı savunma modeline göre ilk hattın ve ikinci hattın yani üst yönetimin ve bağımsız güvence dışında kalan risk ve kontrol birimlerinin üzerindedir.
- Yönetim kurulu işletmenin risk profilini ve risk yaklaşımını geliştirir.

- Tüm risk ve kontrol birimleri risk tespiti ve kontrol amacıyla, işletme çapında bütünlük bir risk yönetimi sisteminden faydalanır.
- İç denetim birimi, risk yönetimi sisteminin karmaşıklığını azaltma konusunda açıkça katkıda bulunur.

3. İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN YÖNETİŞİM-RİSK-UYGUNLUK (YRU) SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma modelini oluşturan kavramsal çerçeve ve test edilen hipotezlere yer verilmiştir. Araştırma örnekleminin demografik özellikleri tanımlanmış ve araştırmanın yöntemi açıklanmıştır.

Çalışmamızda YRU yaklaşımının temel bileşenleri olan yönetim, risk yönetimi ve uygunluk ile YRU bileşenlerinin bir araya getirilmesi ve uygulanabilmesi için olmazsa olmaz olan teknolojiye ilişkin iç denetim sorumluluklarını belirlemek ve uygulamada hangi düzeyde üstlenildiğini tespit etmek amaçlanmıştır. Araştırmamız kapsamında iç denetçilerin sorumlulukları ve YRU yaklaşımının faydaları ile ilgili iç denetçilerden oluşan katılımcı grubu ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun görüşlerini karşılaştırmak amacıyla bağımsız örneklem t testleri yürütülmüştür. Ayrıca iç denetçilerin ve diğer katılımcıların olması gereken durum ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerini karşılaştırmak amacıyla ayrı ayrı eşleştirilmiş örneklem t testleri yürütülmüştür. Söz konusu analizler öncesinde AFA (Açımlayıcı Faktör Analizi) ile veri seti içerisinde bulunan yapılar (faktörler) keşfedilmiştir. Karşılaştırmalı analizlerde AFA ile keşfedilen yapılar kullanılmıştır. Böylece iki grubun görüşleri arasında ya da olması gereken ve uygulamadaki duruma yönelik görüşler arasındaki farklılıklar ayrıntılı olarak ortaya konulabilmiştir.

Çalışma kapsamında uyguladığımız t testlerinin sonuçlarıyla yetinilmemelidir. Elde edilen görüşlerin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin varlığı, her zaman kuram ve uygulamada önemli olduğu anlamına gelmeyebilir (Huck, 2008). Ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın etki büyüklüğünün ölçülmesi gerekir. Etki büyüklüğü, bağımsız değişkenin bağımlı değişkende neden olduğu anlamlı değişimin veya iki veri grubu arasındaki anlamlı farkın büyüklüğünü belirlemeye yarar. En yaygın kullanılan etki büyüklüğü istatistiklerinden biri, çalışmamızda kullandığımız Cohen d'dir. Cohen d değerinin yorumlanmasında kullanılan rehber değerlere göre, 0,2 = küçük; 0,5 = orta ve 0,8 = büyük etkiye işaret eder (Cohen, 1988).

İç denetçilerden oluşan grup ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun, iç denetçilerin sorumluluklarına ve YRU yaklaşımının faydalarına ilişkin AFA sonucunda keşfedilen ve isimlendirilen yapılar hakkında olması gereken ve uygulamaya yönelik görüşlerinin ortalamaları eşleştirilmiş örneklem t testleri ile ayrı ayrı analiz edilmiştir. Eşleştirilmiş örneklem t testi, ilişkili iki örneklem ortalaması arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını değerlendirmek için uygulanır. Grupların görüşleri arasındaki farklılıklar ise, bağımsız örneklem t testleriyle analiz edilmiştir. Bağımsız örneklem t testi, ilişkisiz iki örneklemin ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test eder. Betimleyici ve yordayıcı analizlerde, SPSS 24.0 programından faydalanılmıştır.

3.1. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma amaçları doğrultusunda bağımsız örneklem t testleri ve eşleştirilmiş örneklem t testleri ile istatistiksel olarak test edilen ana hipotezler şunlardır:

H_1 = İç denetçilerin, iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_2 = İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun, iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_3 = İç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ilişkin iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_4 = İç denetimin sorumlulukları hakkında uygulamadaki duruma ilişkin iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_5 = YRU yaklaşımının faydaları hakkında iç denetçilerin görüşleri ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışmamızın genel evrenini iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri oluşturur. Emek, maliyet ve zaman kısıtları dikkate alınarak çalışmamızın çalışma evreni; TİDE üyesi iç denetçiler, KGK'dan yetki belgesi alan ve fiili olarak bağımsız denetim işiyle uğraşan bağımsız denetçiler ve Borsa İstanbul'da hisseleri işlem gören şirketlerin yöneticileri olarak belirlenmiştir. TİDE'nin 2018 yılı faaliyet raporuna göre, 2667 iç denetçi TİDE'ye üyedir. KGK'nın internet sitesindeki bilgilere göre 16170 bağımsız denetçi yetki belgesine sahiptir, ancak bunların bir kısmının faal olmadığı anlaşıldığından net sayı belirlenememiştir. KAP'taki bilgilere göre 2019 yılı itibarıyla Borsa İstanbul'da 399 şirketin hissesi işlem görmektedir, ancak her şirkette kaç üst yönetici olduğu bilinemediğinden yine işletme yöneticilerinin net sayısı belirlenememiştir. Araştırmanın veri toplama formu makul araştırma süresi içerisinde mümkün olduğunca çok katılımcıya doldurtularak, yürütülen tüm betimsel ve yordayıcı istatistiksel analizlerin yapılabileceği yeterli örneklem sayısına ulaşılmıştır.

İç denetçilerden veri toplamak amacıyla TİDE'den yardım alınmıştır. İç denetçilerden veri toplanırken çalışma evreninin tamamına ulaşılarak, araştırmaya katılmaya istekli olan iç denetçiler ile iletişime geçilmiştir. Hatalı ve eksik doldurulan formlar çıkarıldıktan sonra toplamda 247 iç denetçiden veri elde edilmiştir. Bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri için evrenin tam bir listesi oluşturulamadığından olasılıklı örnekleme yöntemlerine başvurulamamıştır. Örneklem seçiminde kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama formları katılımcılara yüz yüze ve e-posta ile ulaştırılmıştır. Veri toplama süreci sonunda hatalı ve eksik formlar çıkarıldıktan sonra toplamda 72 işletme yöneticisinden ve 96 bağımsız denetçiden veri elde edilmiştir. Araştırma örnekleminin demografik özellikleri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Araştırma Örnekleminin Demografik Özellikleri

	İç Denetçi (n=247, %59)	Bağımsız Denetçi (n=96, %23)	İşletme Yöneticisi (n=72, %18)
Cinsiyet			
Kadın	84, %34	30, %31	20, %28
Erkek	163, %66	66, %69	52, %72
Yaş			
30 altı	36, %14	3, %3	0
31-35 arası	56, %23	7, %7	3, %4
36-40 arası	68, %28	17, %18	7, %10
41-45 arası	38, %15	23, %24	17, %24
46-50 arası	22, %9	16, %17	14, %20
51-55 arası	22, %9	15, %15	11, %15
56 üstü	5, %2	15, %15	20, %28
Mesleki Deneyim			
5 altı	41, %17	3, %3	0
6-10 arası	81, %33	15, %16	4, %5
11-15 arası	49, %20	10, %11	5, %7
16-20 arası	17, %7	24, %25	23, %32
21-25 arası	15, %6	17, %18	12, %17
26 üstü	10, %4	27, %28	28, %39
Cevaplamayan	34, %14	0	0
Toplam	247, %59	96, %23	72, %18

4. BULGULAR

Bu bölümde elde edilen veri setinin içerisinde yer alan yapıları ortaya çıkarmak amacıyla yürütülen AFA ile örneklem gruplarının görüşlerinin ortalamaları ve olması gereken durum ile uygulamadaki duruma yönelik görüşlerin ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlı olup olmadığını test etmek amacıyla yürütülen t testlerinin bulguları raporlanmıştır.

İstatistiksel analizler uygulanmadan önce, hem faktör analizi hem de t testleri için önkoşul olan sayıların başında gelen normallik test edilmiştir ve normallik sayılıştısının ihlal edilmediği varsayılmıştır.

4.1. İç Denetimin Sorumluluklarına ve YRU Yaklaşımının Faydalarına Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi

Ölçme aracının faktör yapılarını ortaya çıkarmak amacıyla AFA yapılmadan önce, verinin faktör analizine uygunluğunu değerlendiren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett testlerinden elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır. KMO değerinin 0,6'dan büyük olması gerekir ve 1'e ne kadar yaklaşırsa örneklemin faktör analizi için yeterliliğinin o kadar yüksek olduğu yorumu yapılır (Hutcheson & Sofroniou, 1999). En uygun faktör yapısına ulaşmak amacıyla faktör yükleri 0,50'den düşük olan maddeler ölçekten çıkarılmıştır. Ayrıca başka bir faktör belirleme ölçütü olan Kaiser dikkate alınarak yalnızca öz değeri birin üzerinde olan faktörler tutulmuştur.

Tablo 2'de özetlendiği üzere, iç denetçilerin sorumlulukları, AFA sonucunda toplam varyansın 61,93'ünü açıklayan 5 faktör altında yer alan 31 maddeyle ifade edilmektedir. Faktörleri oluşturan değişkenler incelendiğinde, bunların çalışmamızın kurgusuna uygun şekilde iç denetçilerin sorumluluklarını ifade eden önermeler olduğu anlaşılmaktadır. Bu aşamada ilgili literatür ve uzman görüşleri doğrultusunda faktörler isimlendirilmiştir. Birinci faktörde kümelenen değişkenlerin iç denetimin uygunluğa ilişkin sorumlulukları, ikinci faktörde kümelenen değişkenlerin bilgi teknolojilerine ilişkin sorumlulukları, üçüncü faktörde kümelenen değişkenlerin risk yönetimine ilişkin sorumlulukları, dördüncü faktörde kümelenen değişkenlerin yönetime ilişkin sorumlulukları ve beşinci faktörde kümelenen değişkenlerin iç denetimin risk yönetiminde üstlenmemesi gereken sorumluluklar olduğu anlaşılır. Bu nedenle bu faktörler sırasıyla; 'Uygunluk Sorumlulukları', 'Bilgi Teknolojileri Sorumlulukları', 'Risk Yönetimi Sorumlulukları', 'Yönetişim Sorumlulukları' ve 'Üstlenilmemesi Gereken Risk Yönetimi Sorumlulukları' olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 2: İç Denetimin Sorumluluklarının Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	US	BTS	PRS	YS	NRS
U8: Düzenli olarak uygunluk risk değerlendirmesi yapar.	,821				
U5: Uygunluk politikalarının geliştirilmesine destek olur.	,785				
U3: Yerel ve uluslararası düzenlemeleri göz önünde bulundurur.	,784				
U12: Uygunluğu test eden incelemelere denetim programında yer verir.	,780				
U10: Ulusal/uluslararası düzenlemelerin takip için kontroller geliştirir.	,767				
U7: Çalışanlarının uygunluk amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirir.	,757				
U9: İş süreçlerinin uygunluk amaçlarıyla tutarlı hale getirilmesine rehberlik eder.	,740				
BT6: YRU yazılımlarının amaçlar doğrultusunda geliştirilmesi için BT uzmanlarıyla işbirliği yapar.		,839			
BT9: İşletmede sürekli denetim için otomatik kontrol modellerinin uygulanmasına destek olur.		,826			
BT3: İç kontrolün bilgi teknolojileri (BT) ortamında yürütülmesi için BT uzmanlarını gerektiği gibi yönlendirebilecek seviyede yazılım bilgisine sahiptir.		,797			

BT5: YRU yazılımının seçimi ve işletmeye adaptasyonu sürecinde üst yönetime rehberlik eder.			,794		
BT7: Sürekli denetimi sağlayan teknolojileri bilir ve kullanımını teşvik eder.			,770		
BT1: YRU yazılımları üzerinde etkin kontrollerin oluşturulmasına danışmanlık yapar.			,704		
BT2: YRU yazılımlarının tasarımını ve işleyişini düzenli olarak gözden geçirir.			,690		
R1: Risklerin doğru değerlendirildiğine ilişkin güvence sağlar.			,806		
R3: Risklerin değerlendirilmesinde üst yönetime rehberlik eder.			,769		
R11: İkinci savunma hattında bulunan birimlerin etkinliğini geliştirir.			,768		
R4: Kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinde koordinasyonu sağlar.			,721		
R2: Temel risklerin üst yönetim tarafından yönetilip yönetilmediğini inceler.			,716		
R6: Kurumsal risk yönetimi çerçevesinin devamlılığını ve gelişimini sağlar.			,699		
Y9: YRU yaklaşımını desteklemek amacıyla iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, sürdürülebilirlik gibi konularda çerçeve ve rehberleri bilir.				,829	
Y7: Çalışanların performansının ölçülebilmesi amacıyla doğru ölçütlerin belirlenmesinde yönetime rehberlik eder.				,797	
Y6: Birim yöneticileri ve üst yönetim arasında etkileşimi geliştirerek YRU çalışmalarını geliştirir.				,763	
Y3: Üçüncü savunma hattındaki pozisyonu gereği bağımsızlığını korur.				,758	
Y4: İşletmede yönetimi geliştirecek politika, yordam ve süreçlerin geliştirilmesine destek olur.				,718	
Y8: İç kontrol, uygunluk, risk yönetimi, bağımsız denetim gibi güvence çalışanlarıyla koordinasyonu sağlar.				,717	
R9: Üst yönetimin risk yönetimi çalışmalarında etkinliğini garanti eder.					,826
R7: İşletmenin risk iştahını ayarlar.					,766
R8: Risk yönetimi süreçlerini düzenler.					,763
R10: İşletmede risk yönetiminin sorumluluğunu üstlenir.					,759
R13: Risklere karşı uygulanacak eylemleri yönetim adına uygular.					,704
Açıklanan Varyans (%)	14,392	14,240	11,768	11,756	9,773
Açıklanan Toplam Varyans (%)	61,929				
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	0,859				
Barlett's Test of Sphericity	$\chi^2 (465) = 5139; (P < 0.001)$				
Cronbach's Alpha	0,919	0,919	0,897	0,895	0,880

* US: Uygunluk Sorumlulukları; BTS: Bilgi Teknolojileri Sorumlulukları; PRS: Üstlenmesi Gereken Risk Sorumlulukları; NRS: Üstlenmemesi Gereken Risk Sorumlulukları; YS: Yönetişim Sorumlulukları

Tablo 3’de özetlendiği üzere, YRU yaklaşımının faydaları, AFA sonucunda toplam varyansın 68,92’sini açıklayan tek faktör yapısı altında yer alan 8 maddeyle ifade edilmektedir. İfadeler incelendiğinde, bunların YRU Yaklaşımının faydalarını ifade eden önermeler olduğu anlaşılır. Çalışmamızın kurgusuyla tutarlı bir şekilde, elde edilen faktör ‘YRU Yaklaşımının Faydaları’ olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 3: YRU Yaklaşımının Faydalarının Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	YRU
YRU12: Örgüt kültürünün yaygınlaştırılmasına katkı sağlar.	,891
YRU11: Stratejik planlamanın risk bilinciyle oluşturulmasını sağlar.	,890
YRU10: Paydaşların beklentilerinin anlaşılmasını ve bunlara öncelik verilmesini sağlar.	,863
YRU7: İşletmenin risklere ve fırsatlara zamanında karşılık verebilmesini sağlar.	,848
YRU9: Ortak dil, süreç ve teknoloji kullanımı ile iş süreçlerinin maliyetini azaltır.	,840
YRU1: İşletmede sürekli denetim ve izleme faaliyetlerinin geliştirilmesini sağlar.	,772
YRU6: Risk yönetimini işletmeye değer katan bir faaliyete dönüştürür.	,767
YRU8: Yasa ve düzenlemelerin dayattığı zorunluluklara uyum sağlamayı kolaylaştırır.	,756
Açıklanan Toplam Varyans (%)	68,924
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	0,935
Barlett’s Test of Sphericity	$\chi^2(28) = 1708;$ ($P < 0.001$)
Cronbach’s Alpha	0,945

Araştırma modelinde yer alan her bir faktöre ilişkin betimleyici istatistikler, Tabloda sunulmuştur. Tablo 4’de her bir faktörün ve altında kümelenen maddelerin ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Çalışma Likert tipi ölçekle kurgulandığı için maddelere verilen yanıtlar en düşük 1 ve en yüksek 5 değerleri arasında yer almaktadır.

Tablo 4: Araştırma Modelinde Yer Alan Faktörlerin Betimleyici İstatistikleri

Faktörler	Ortalama	Standart Sapma	Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
US	4,01	0,627	YS	4,13	0,474
U8	4,27	0,666	Y9	4,53	0,539
U5	3,64	0,867	Y7	3,77	0,646
U3	4,33	0,688	Y6	3,72	0,619
U12	4,32	0,692	Y3	4,48	0,540
U10	4,26	0,702	Y4	4,45	0,545
U7	3,52	0,896	Y8	3,85	0,612
U9	3,70	0,806	NRS	2,15	0,720
BTS	4,45	0,511	R9	2,21	0,903
BT6	4,42	0,625	R7	2,17	0,868
BT9	4,48	0,611	R8	2,37	0,845
BT3	4,41	0,598	R10	2,11	0,888
BT5	4,43	0,639	R13	1,88	0,873
BT7	4,43	0,633	YRU	4,37	0,601
BT1	4,53	0,623	YRU12	4,25	0,794
BT2	4,46	0,629	YRU11	4,41	0,674
PRS	4,33	0,498	YRU10	4,32	0,737
R1	4,37	0,617	YRU7	4,42	0,657
R3	4,36	0,582	YRU9	4,22	0,806
R11	4,38	0,599	YRU1	4,44	0,713
R4	4,25	0,664	YRU6	4,41	0,649
R2	4,28	0,617	YRU8	4,49	0,604
R6	4,33	0,594			

4.2. İç Denetçilerin Olması Gereken Duruma ve Uygulamaya İlişkin Görüşleri

Eşleştirilmiş örneklem t testi, aynı grubun iki farklı soruya (çalışmamızda olması gereken ve uygulamada) verdiği yanıtlar değerlendirilirken kullanılabilir. Soruların aynı ölçek tipiyle (çalışmamızda beşli Likert) kurgulanması gerekir. Hipotezinin alt hipotezleri, eşleştirilmiş örneklem t testiyle analiz edilmiştir. Sonuçlar Tablo 5’de sunulmuştur:

Tablo 5: İç Denetçilerin Görüşlerinin Eşleştirilmiş Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Ölçüm	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	ΔSS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	Olması Gereken	247	4,00	-,006	,092	246	-0,99	
	Uygulamada		4,01					
BT	Olması Gereken	247	4,45	,191	,271	246	11,11***	0.405
	Uygulamada		4,26					
Risk (+)	Olması Gereken	247	4,33	,010	,102	246	1,56	
	Uygulamada		4,32					
Yönetişim	Olması Gereken	247	4,13	-,023	,206	246	-1,75	
	Uygulamada		4,16					
Risk (-)	Olması Gereken	247	2,14	-,010	,122	246	-1,25	
	Uygulamada		2,16					

*** p < .01 (t>2,58)

İç denetçilerin iç denetimin sorumlulukları hakkında teoriye ve uygulamaya ilişkin görüşleri arasındaki farkı değerlendirmek için eşleştirilmiş örneklem t testi yürütülmüştür. İç denetçilerin risk, uygunluk, üstlenilmemesi gereken risk ve yönetim sorumluluklarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık belirlenmemiştir. Sadece bilgi teknolojileri sorumluluklarına ilişkin görüşlerde teoriden ($\mu=4,45$) uygulamaya ($\mu=4,26$) istatistiksel olarak anlamlı bir düşüş keşfedilmiştir; $t(246) = 11,11$; $p < 0,001$; $d = 0,40$. Hesaplanan etki büyüklüğü değeri, orta düzey etkiyi gösterir.

4.3. Diğer Katılımcıların Olması Gereken Duruma ve Uygulamaya İlişkin Görüşleri

İç denetim hizmetlerini değerlendirebileceği öngörülen taraflar olarak tanımladığımız, işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerin iç denetim sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerini karşılaştırmak için eşleştirilmiş örneklem t testi yürütülmüştür. Testin sonuçları Tablo 6'da sunulmuştur:

Tablo 6: Diğer Katılımcıların Görüşlerinin Eşleştirilmiş Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Ölçüm	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	ΔSS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	Olması Gereken	168	4,18	,639	,559	167	14,80***	1.362
	Uygulamada		3,54					
BT	Olması Gereken	168	4,46	,812	,588	167	17,90***	1.492
	Uygulamada		3,64					
Risk (+)	Olması Gereken	168	4,34	,720	,566	167	16,50***	1.468
	Uygulamada		3,62					
Yönetişim	Olması Gereken	168	4,26	,658	,486	167	17,55***	1.384
	Uygulamada		3,60					
Risk (-)	Olması Gereken	168	2,15	-,005	,529	167	-0,15	
	Uygulamada		2,16					

*** $p < .01$ ($t > 2,58$)

İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun iç denetimin sorumlulukları hakkındaki teoriye ve uygulamaya ilişkin görüşler arasındaki farkı değerlendirmek için yürütülen eşleştirilmiş örneklem t testi sonuçları biri hariç tüm faktörlerde farklılık olduğunu gösterir. Uygunluk, bilgi teknolojileri, risk ve yönetim sorumluluklarıyla ilgili görüşlerde istatistiksel olarak anlamlı farklılık keşfedilirken, üstlenilmemesi gereken risk sorumluluklarıyla ilgili görüşlerde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Uygunluk sorumluluklarına ilişkin görüşlerde teoriden ($\mu=4,18$) uygulamaya ($\mu=3,54$) anlamlı bir düşüş keşfedilmiştir; $t(167)=14,80$; $p<0.001$; $d=1,36$. Bilgi teknolojileri sorumlulukları faktöründe teori ($\mu=4,45$) ve uygulama ($\mu=3,64$) arasında anlamlı bir farklılık ($t(167)=17,90$; $p<0.001$; $d=1,49$) bulunmuştur. Risk faktöründe teori ($\mu=4,33$) ve uygulama ($\mu=3,61$) ile ilgili görüşler arasında anlamlı farklılık ($t(167)=16,50$; $p<0.001$; $d=1,46$) vardır. Son olarak yönetim sorumluluklarında teori ($\mu=4,26$) ve uygulama ($\mu=3,60$) ile ilgili görüşler farklılık ($t(167)=17,55$; $p<0.001$; $d=1,34$) gösterir. Hesaplanan değerler, anlamlı farklılık bulunan dört test için etki büyüklüğünün yüksek olarak yorumlanması gerektiğini gösterir.

4.4. Olması Gereken Duruma İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Araştırmamız kapsamında, iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan örneklem grubunun iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken durum ile ilgili görüşlerini karşılaştırmak için bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. Testin sonuçları Tabloda sunulmuştur.

Bağımsız örneklem t testinde iki farklı gruptan elde edilen verilerin varyanslarının eşitliği değerlendirilmelidir. Bunun için Levene testinin sonuçları incelenmelidir. SPSS’te Levene testiyle elde edilen anlamlılık değeri 0,05’ten büyükse, varyansların eşitliği önermesinin ihlal edilmediği sonucunda varılır ve

bağımsız örneklem t testi için varyanslar eşit varsayılmıştır satırında yer alan t ve p değerleri geçerli kabul edilir. Ters durumda ise, varyansların eşit olmadığı anlaşılır ve varyansların eşit olmadığı varsayılmıştır satırında yer alan t ve p değerleri geçerli kabul edilir (Pallant, 2016, s. 268). Levene testinden elde ettiğimiz sonuçlar verilerin varyanslarının eşit varsayılmaması gerektiğini göstermiştir. Tablo 7’de sunulan t ve p değerleri, Levene testi sonuçlarına uygun şekilde sunulmuştur.

Tablo 7: Olması Gereken Duruma İlişkin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	İç Denetçiler	247	4,01	,175	,627	413	3,21***	0.312
	Diğer Katılımcılar*	168	4,18		,480			
BT	İç Denetçiler	247	4,45	,003	,511	413	,06	
	Diğer Katılımcılar*	168	4,46		,423			
Risk (+)	İç Denetçiler	247	4,33	,009	,498	413	,19	
	Diğer Katılımcılar*	168	4,34		,409			
Yönetişim	İç Denetçiler	247	4,13	,133	,474	413	2,93***	0.291
	Diğer Katılımcılar*	168	4,27		,441			
Risk (-)	İç Denetçiler	247	2,14	,003	,720	413	,047	
	Diğer Katılımcılar*	168	2,15		,608			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan örneklem grubu ile iç denetçilerin, olması gereken duruma yönelik görüşleri arasındaki farkı değerlendirmek amacıyla yürütülen bağımsız örneklem t testlerinin sonuçlarına göre risk, bilgi teknolojileri ve üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları ile ilgili görüşlerin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur. Diğer taraftan iç denetimin uygunluk ve yönetim sorumluluklarında, ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık keşfedilmiştir. İç denetimin uygunluk sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer katılımcılardan ($\mu=4,18$) anlamlı şekilde ($t(413)=3,21$; $p<0.001$; $d=0,31$) düşüktür. Yine iç denetimin yönetim sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,13$) diğer katılımcılardan ($\mu=4,26$) anlamlı şekilde ($t(413)=2,93$; $p<0.001$; $d=0,29$) düşüktür. Hesaplanan istatistikler, etki büyüklüğünün düşük ile orta düzey arasında olduğunu gösterir.

4.5. Örneklem Gruplarının Uygulamaya İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

İç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun uygulamaya yönelik görüşlerini karşılaştırmak için, iki ilişkisiz katılımcı grubunun ortalamaları arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını ölçmek için kullanılan bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. Bağımsız örneklem t testinde grup verilerinin varyanslarının eşitliğini kontrol etmek için Levene testi

sonuçları değerlendirilmelidir. Levene testinden elde edilen sonuçlar; risk, yönetim ve üstlenilmemesi gereken risk sorumluluklarına ilişkin grup verilerinin varyanslarının eşit olduğunu göstermiştir. Bağımsız örneklem t testinde, Levene testi sonuçlarına uygun t ve p değerleri dikkate alınmış ve sunulmuştur. Testin sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Uygulamaya İlişkin Görüşlerin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	İç Denetçiler	247	4,01	,47048	,591	413	9,12***	0.889
	Diğer Katılımcılar*	168	3,54		,457			
BT	İç Denetçiler	247	4,26	,61772	,431	413	10,90***	1.129
	Diğer Katılımcılar*	168	3,64		,643			
Risk (+)	İç Denetçiler	247	4,32	,70147	,476	413	13,71***	1.350
	Diğer Katılımcılar*	168	3,62		,560			
Yönetişim	İç Denetçiler	247	4,16	,54841	,438	413	11,71***	1.155
	Diğer Katılımcılar*	168	3,61		,508			
Risk (-)	İç Denetçiler	247	2,15	,00075	,691	413	,011	
	Diğer Katılımcılar*	168	2,16		,616			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

İç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan grubun, iç denetimin sorumlulukları hakkında uygulamadaki duruma yönelik görüşleri arasında yürütülen bağımsız örneklem t testi sonuçlarına göre üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları ile ilgili görüşlerin ortalamaları istatistiksel olarak farklılık göstermemiştir. İç denetimin araştırma kapsamında ele aldığımız diğer sorumlulukları ile ilgili olarak iki grubun uygulamaya yönelik görüşlerinin ortalamaları arasında ise, anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. İç denetimin sorumluluklarına yönelik ortalamalar arasındaki tüm farklılıkların iç denetçi lehine olduğu belirlenmiştir. İç denetimin uygunluk sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer gruptan ($\mu=3,54$) anlamlı şekilde ($t(413)=9,12$; $p<0.001$; $d=0,89$) yüksektir. Aynı şekilde bilgi teknolojileri sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,26$) diğer gruptan ($\mu=3,64$) anlamlı şekilde ($t(413)=10,90$; $p<0.001$; $d=1,13$) yüksektir. Yine iç denetçilerin risk sorumluluklarına yönelik görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,32$) diğer gruptan ($\mu=3,62$) anlamlı şekilde ($t(413)=13,71$ $p<0.001$; $d=1,35$) yüksektir. Son olarak iç denetçilerin yönetim sorumluluklarına yönelik görüşlerinin ($\mu=4,15$) diğer grubun ortalamalarından ($\mu=3,61$) anlamlı şekilde ($t(413)=11,71$ $p<0.001$; $d=1,15$) yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, hesaplanan istatistikler, ortalamalar arasında tespit edilen istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların etki büyüklüklerinin yüksek düzeyde olduğunu göstermiştir.

4.6. YRU Yaklaşımının Faydalarına İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

YRU yaklaşımının faydaları ile ilgili görüşleri karşılaştırmak amacıyla, iki farklı ilişkisiz katılımcı grubunun ortalamaları arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını ölçen bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. YRU yaklaşımının faydalarına yönelik ölçümlerin, t testi sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9: YRU Yaklaşımının Faydalarına İlişkin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
YRU Yaklaşımının Faydaları	İç Denetçiler	247	4,37	,173	,601	413	3,52***	0.339
	Diğer Katılımcılar*	168	4,20		,403			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

Bağımsız örneklem t testinde grup verilerinin varyanslarının eşitliğini sınamak için Levene testi yürütülmüştür. Sonuçlar varyansların eşit olmadığını göstermiştir ve bağımsız örneklem t testinin değerlendirilmesinde uygun değerler dikkate alınmıştır. İç denetçilerden oluşan grubun görüşleri ile diğer örneklem grubunun görüşleri arasında t testi sonuçlarına göre iç denetçiler lehine istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. İç denetçilerden oluşan grubun görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer grubun ortalamalarından ($\mu=3,54$) istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde (t (413)=9,12; p<0.001; d=0,34) yüksektir. Ancak hesaplanan istatistikler, ortalamalar arasında tespit edilen anlamlı farkın etki büyüklüğünün küçük ve orta düzey arasında olduğunu göstermektedir.

5. SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

İş dünyasında yaşanan hızlı değişim, iç denetim mesleğinin kapsamına ve sorumluluklarına yön vermiştir. Artık iç denetçiler mesleğin ilk yıllarında üstlendikleri ve zamanlarının çoğunu ayırdıkları faaliyetlere çok az veya hiç zaman ayırmamaktadırlar. Günümüz işletmelerinin faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği artıran yaklaşımların geliştirilmesi ve çoğu zaman teknolojik çözümlerle desteklenmesi, değişen işletme faaliyetleriyle beraber iç denetçilerin yeni ve birincil sorumlulukları haline gelmiştir. Çalışmamızda iç denetimin işletmenin strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanlarının düzenlenmesiyle işletme çapında yönetim, risk yönetimi ve uygunluğu sağlamayı amaçlayan Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) Yaklaşımı kapsamında tanımlanan güncel sorumlulukları değerlendirilmiştir.

İç denetim mesleği, günümüz iş dünyasında üst yöneticilerin ve yönetim kurullarının stratejik akıl ortağı haline gelmiştir. İç denetçiler, faaliyetlerin geliştirilmesi ve performansın artırılması gibi işletme amaçlarına ulaşılmasında işletme yönetiminin en başta gelen yardımcılardır. İç denetim, yönetişimin dört temel köşe taşından biri olarak kabul görmeye başlamıştır. İşletme çevresinin giderek daha fazla karmaşıklaşması, baş döndürücü değişimin hızı ve küreselleşme sonucu ortaya çıkan yeni risk faktörleri bir işletme standardı haline gelen kurumsal risk yönetiminde, yönetişimin temel taşlarından biri olan iç

denetime, üst yönetimin desteklenmesi konusunda önemli sorumluluklar yüklemektedir. Diğer taraftan yine küreselleşme ile hız kazanan yerel ve ulusal düzenlemelerin sayısındaki artış ve işletme politikalarının ve yordamlarının bir iç düzenleme olarak görüldüğü yeni anlayış, iç denetçilerin mesailerinin önemli bir bölümünü uygunluk faaliyetleri üzerine yoğunlaştırmalarını gerekli kılmıştır. İç denetçiler artık, YRU kısaltmasıyla ifade edilen bu üç kavrama odaklanmalı ve işletmelerinin amaçlarına ulaşması için katma değer yaratan çözümleri anlamaya çalışmalıdır.

YRU yaklaşımının işletmede oturtulmasını sağlamak amacıyla iç denetçilerin üzerlerindeki sorumluluğu gerektiği gibi yerine getirebilmeleri için bir takım bilgi ve becerileri öğrenmeye çalışmaları ve kendilerini bu girişime hazırlamaları gerekir. YRU yaklaşımının uygulamaya geçirilmesi basit bir projenin uygulanmasından çok daha köklü bir değişimdir ve iç denetçiler bu değişimi anlayacak, uygulayacak ve işletme içinde uygulanmasını sağlayacak yöneticilik yeteneğini kazanmalıdırlar. Diğer taraftan, birçok fonksiyonun birlikte çalışmasını ve koordinasyonunu savunan YRU yaklaşımının benimsenmesinde, iç denetçiler, uygulanması amaçlanan birbirinden çok farklı alanları kapsayan çerçeveleri keşfetmeli ve anlamalıdırlar. Bununla beraber, iç denetçiler işletme içi ve dışı uygunluk ve kurumsal yönetim gereklilikleri konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar. Son olarak, YRU yaklaşımının teknolojik altyapısının geliştirilmesi amacıyla, iç denetim fonksiyonu, en azından BT uzmanlarını yönlendirebilecek seviyede teknoloji bilgisine sahip olmalıdır. Bu konuda, denetim ekiplerinde teknolojik araçlar ve yenilikler konusunda uzman bir iç denetçi bulundurulması doğru bir çözümdür.

İç denetçiler, YRU yaklaşımında çift yönlü bir rol üstlenirler. İç denetçiler, bir yandan YRU yaklaşımının katılımcılarından biri olarak en iyi uygulamalar konusunda diğer birimlere ve yönetime danışmanlık hizmeti sunarken, diğer taraftan işletmenin yönetim, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerinin etkinliği üzerine güvence sağlamaktan sorumludurlar. İç denetçiler, bu çift yönlü rolü, birimlerinin organizasyon şemasındaki özel statüsüne bağlı olarak yönetirler. Bazı durumlarda, iç denetim bir YRU projesinin başlatılması ve faydalarının çalışanlar tarafından anlaşılması konusunda üst yönetime destek sunan bir görev üstlenebilir. Diğer taraftan, eğer farklı risk ve kontrol birimleri bu görevi üstlenirse, iç denetim, hem işletme birimlerine hem de üst yönetime tavsiyeler sunan nesnel bir ses olma görevini üstlenmelidir.

Araştırmamız kapsamında elde edilen veriler üzerinde, iç denetimin sorumluluklarının beş faktörlü bir yapı olduğu belirlenmiştir. Likert ölçeğiyle kurgulanan önermelere iç denetçilerin verdikleri yanıtların ortalamalarının sırasıyla 4,13 – 4,33 – 4,01 – 4,45 olduğu belirlenmiştir. Diğer örneklem grubunun yanıtlarının ortalamaları ise sırasıyla 4,27 – 4,34 – 4,18 – 4,46 olmuştur. Söz konusu bulgular, araştırma örneklemimizin iç denetçilerin sorumlulukları hakkındaki önermeleri doğruladıkları ve iç denetçilerin söz konusu sorumlulukları üstlenmeleri gerektiğini kabul ettiklerini göstermiştir. Bu bağlamda araştırma bulgularının teoriyle uyumlu olduğu söylenebilir.

Araştırmamız kapsamında elde edilen veriler üzerinde, iç denetçilerin üstlenmemeleri gereken sorumlulukları olarak isimlendirilen bir faktör keşfedilmiştir. Söz konusu faktörde gruplanan ifadeler iç denetçilerin verdikleri yanıtların ortalamasının 2,14 ve diğer katılımcıların yanıtlarının ortalamasının 2,15 olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bulgular, araştırma örneklemimizin iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını ve objektifliğini koruması gerektiğini vurgular niteliktedir. Araştırma örneğimizin görüşlerine göre, iç denetim fonksiyonu mesleğin bağımsızlığına zarar verme potansiyeli olan görevleri yerine getirmemelidir.

Yapılan analizler sonucunda, iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerinde sadece bilgi teknolojileri sorumluluklarında olması gereken durum lehine anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. Aynı analizin bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan diğer grubun görüşleri üzerinde yürütülmesi sonucunda, üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları dışında tüm sorumluluklar arasında olması gereken durum lehine anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular, iç denetim hizmetlerini gözleme şansı olduğu varsayılan örneklem grubunun, iç denetçilerin daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerektiği ya da uygulamada sorumluluklarını gerektiği gibi üstlenmedikleri görüşlerinden birine sahip oldukları şeklinde yorumlanabilir. Görüşler birlikte değerlendirildiğinde, iç denetçilerin bilgi teknolojileri sorumlulukları konusunda eksikliklerini kabul ettikleri ya da daha fazla sorumluluk üstlenmek için çaba göstermeleri gerektiği görüşüne sahip oldukları anlaşılır. Her iki yorum da, iç denetim mesleği için teknolojinin karşı konulamaz ya da yok sayılamaz hale geldiğini gösterir. Diğer taraftan her iki örneklem grubunun üstlenilmemesi gereken risk yönetimi sorumlulukları konusunda, iç denetçilerin Mesleki Uygulama Çerçevesi ve IIA'nın pozisyon raporlarında iç denetçilerin bağımsızlığını korumak amacıyla getirdiği düzenlemelere mutlak şekilde uygun davrandığı görüşünde oldukları anlaşılmıştır.

İç denetçilerden oluşan örneklem grubu ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan örneklem grubunun hem olması gereken duruma hem de uygulamaya yönelik görüşleri ayrı ayrı analiz edilmiştir. Olması gereken duruma yönelik görüşler açısından iki grubun ortalamaları arasında iki faktörde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Diğer katılımcılardan oluşan grubun uygunluk ve yönetim sorumluluklarına ilişkin görüşleri, iç denetçilerin görüşlerinden anlamlı şekilde yüksektir. Diğer katılımcılar, iç denetimin uygunluk ve yönetim konusunda daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerektiği görüşündedirler. Öte yandan, uygulamaya yönelik görüşler arasında, üstlenilmemesi gereken risk yönetimi sorumlulukları dışında tüm iç denetim sorumluluklarında iç denetçiler lehine istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. İç denetçilerin görüşleriyle karşılaştırıldığında diğer katılımcılardan oluşan grup, iç denetçilerin uygulamada daha az sorumluluk üstlendiği görüşündedirler.

Son olarak iki örneklem grubunun YRU yaklaşımının faydalarına yönelik görüşleri karşılaştırılmıştır. Yapılan analizlerin sonuçları, iç denetçilerin görüşlerinin diğer katılımcıların görüşlerinden istatistiksel olarak yüksek olduğunu göstermiştir. İç denetçilerin diğer katılımcılara göre, YRU yaklaşımının faydalarına yönelik görüşlerinin genel olarak daha olumlu olduğu anlaşılmıştır. Bu sonuç, YRU yaklaşımının tüm işletme çalışanlarının işlerini kolaylaştırmakla beraber, daha çok risk ve kontrol çalışanlarının iş süreçlerini geliştirmesi, özellikle de güvence çalışanlarının ortak paylaşılan güvence evreni üzerinde işbirliği ve eşgüdüm içinde çalışabilmesini sağlaması gibi iç denetim fonksiyonuna fayda sağlamaya yönelik spesifik özelliklere sahip olmasıyla ilişkilendirilebilir.

YRU yaklaşımının getirdiği bütüncül bakış açısı ve işbirliği kültüründen en fazla fayda sağlayan tarafların başında güvence çalışanları gelmektedir. YRU yaklaşımının sağladığı ortak süreçler, terminoloji, organizasyonel ve teknolojik altyapı ve bütüncül bakış açısı üzerinde düşünüldüğünde, işletme içinde YRU yaklaşımından en fazla fayda sağlayan taraflar (1) İç denetçiler, (2) İkinci savunma hattında konumlanan risk ve kontrol fonksiyonları ve (3) Üst yönetim ve yönetim kurulu olarak üçe ayrılabilir. Araştırmamız kapsamında iç denetçilerin likert ölçeğiyle kurgulanan YRU yaklaşımının faydalarına ilişkin sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,37 olmuştur. Bağımsız denetçilerden ve işletme yö-

neticilerinden oluşan diğer katılımcıların yanıtlarının ortalamaları 4,20 olmuştur. Söz konusu bulgular, araştırma örnekleminizin YRU Yaklaşımının faydaları hakkındaki önermeleri doğruladığını göstermiştir.

Araştırmamız kapsamında katılımcıların değerlendirmeye alınmayan yaş, cinsiyet ve mesleki tecrübe gibi demografik özellikleri gelecekte yapılacak araştırmaların kapsamına alınabilir. Araştırmamız Türkiye’de mesleğini icra eden katılımcılardan oluşan örneklem üzerinde uygulanmıştır. Farklı ülkelerdeki örneklem üzerinde yürütülen çalışmalar, farklı özelliklere sahip ülkelerle durumun karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Adams, P., Cutler, S., McCuaig, B., Rai, S. & Roth, J., "Sawyer's İç Denetçiler için Rehber (Cilt 3) (Çev: Çetin Özbek)", Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 10, İstanbul, 2016.
- Cohen, J., "Statistical Power Analysis For The Behavioral Sciences", (2nd.), Hillsdale, NJ: Erlbaum, 1988.
- Hardy, C. & Leonard, J., "Governance, risk and compliance (GRC): Conceptual muddle and technological tangle", ACIS 2011 Proceedings, Australia, University of Sydney, Paper 42, 2011.
- Huck, S. W., "Reading Statistics and Research", (5th ed.), Pearson/Allyn & Bacon, Boston, 2008.
- Hutcheson, G. D., & Sofroniou, N., "The multivariate social scientist: Introductory statistics using generalized linear models", Sage Publication, California, 1999.
- Jefferson, Wells, "Internal audit from Corporate Policeman to Strategic Partner in GRC Success", A White Paper, Jefferson Wells Inc., Milwaukee, United States, 2009.
- Mahzan, N. & Yan, C., M., "Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME", Procedia - Social and Behavioral Sciences, 2014.
- Man, A., Schoevaart, M. & Wijk, H., "The internal auditor as spider in the GRC web: Cooperating while maintaining independence", NIVRA, Amsterdam, 2010.
- Marks, Norman, "Defining GRC", Internal Auditor, February, 2010.
- McClellan, C. & Rasmussen, C., "The Forrester wave: Enterprise governance, risk, and compliance platforms", Forrester Research, Q4, 2007.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "GRC capability model: Version 3.0 [achieving principled performance by integrating the governance, assurance and management of performance, risk and compliance]", OCEG, Scottsdale, Arizona, 2015.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "Critical Conversations CAE at the Center" OCEG, Scottsdale, Arizona, 2016.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "Principled Performance Playbook: Controls Performance Verification", OCEG, Scottsdale, Arizona, 2018.
- Pallant, J., & Manual, S. S., "A Step by Step Guide to Data Analysis using IBM SPSS", 6th, McGraw-Hill Education, USA, 2016.
- Papazafeiropoulou, A. & Spanaki, K., "Understanding governance, risk and compliance information systems (GRC IS): The experts view", Information Systems Frontiers, 2015.
- Racz, N., Weippl, E. & Seufert, A., "A Frame of Reference for Research of Integrated Governance, Risk and Compliance (GRC)", 11th IFIP TC 6/TC 11 International Conference for Communications and Multimedia Security, Linz, Austria, Mayıs-Haziran, 2010.
- Sarens, G., Decaux, L & Lenz, R., "Combined Assurance, Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Amerika, Florida, 2012.
- Shaim, A., Batenburg, R., Djwalapersad, R. & Pennings, T., "A healthcare view on Governance, Risk Management & Compliance (GRC)" Atos Consulting, Amsterdam, Netherlands, 2014.
- Vicente, P., Racz, N., & Da Silva, M. M., "Towards a Reference Model for Integrated Governance, Risk and Compliance", Portugal: Instituto Superior Tecnico, Universidade Tecnica de Lisboa, 2012.